

正規の簿記の原則について

龍 家 勇 一 郎

目 次

- 一、は し が き
- 二、問 題 の 所 在
- 三、正規の簿記の原則とは何か
- 四、正規の簿記の原則の具体的内容とその適用
- 五、結 語

一、は し が き

企業会計原則が財務諸表準則とともに、昭和二十四年に発表されてから、はや数年の歳月が経過したが、その間これらに關聯して、いろいろの論議が行われ、多くのものについては、學者の間には、ほぼ意見や解釈の一致を見ているが、今だに未解決でその解釈に問題をもつものに、一般原則中の第二、正規の簿記の原則と呼ばれるものと、保守主義の原則と呼ばれる一般原則の六がある。

前者はその意味内容に於いて、後者はその適用乃至限界について多く論議されている実情にある。ここでは問題を正規の簿記の原則について

わが国の正規の簿記の原則に限って、正規の簿記とは何を意味するか、具体的内容は何を指すかということを、私見ながら考究したいのが本稿の主旨である。

二、問題の所在

正規の簿記の原則と呼ばれる一般原則の第二は「企業会計はすべての取引につき正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない」と述べられている。この正規の簿記の原則という言葉はドイツから始まったものであり、ドイツ商法、第三十八条第一項には「すべての商人は帳簿を備え、これに自己の営業及び財産状態を正規の簿記の諸原則(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)に従って明記する義務を負う」と規定されており、又ドイツ株式法第一二九条には「株式会社は正規の簿記の諸原則にしたがって、貸借対照表を作成することが要求されている。」ここでドイツ法上の「正規の簿記の諸原則」と我が国「企業会計原則」上の「正規の簿記の原則」と同一の意味をもつかどうか第一の問題点となる。

ドイツの正規の簿記の諸原則について多くの論稿をみるが(註一)、この問題については黒沢教授はその著「近代会计学」(二八六頁—二九〇頁)に於いて、わが企業会計原則における「正規の簿記の原則」とドイツ法上の「正規の簿記の諸原則」とは異なり一義的な具体的意味をもっていると述べ第一にそれは真实性の原則を根拠づける原則であり、第二にそれは貸借対照表(並びに損益計算書)の作成の基本原則であり、第三にそれは重要性の原則と密接に結びついて真実の報告の原則の根拠をなしていると説かれている。

このような理解は会計記録の正確性を要求する会計原則の原案の立場に立脚しているといわれるが、然し立案の主旨はともあれ会計原則全体の「こま」として、これを見るとき、その他の諸原則や諸準則の關聯において、その意味内

容が改めて検討され、批判せられるとする論者もあり（註2）、又果してその内容が「正規の簿記」という表現で適確に表わし得るか否か疑問であるとする論者も（註3）あるのである。

これはわが国の企業会計原則がアメリカの S・H・M 会計原則を中心に A・A・A 会計原則を範として作成されたものであるに拘らず、ドイツ式の原則が挿入された形となって、原則の体系や表現が若干ちぐはぐなものになった、ためと思われる。それ故にドイツの正規の簿記の諸原則と我が企業会計原則の正規の簿記の原則とは一応別個のものとして考察する必要があるのである。

正規の簿記の原則に關してこの理解を余計に難しくする他の原因は、「税法と企業会計原則との調整に關する意見書」（以下税法調整意見書という）においては、「正規の簿記の原則」という言葉のほかに、「正規の会計原則」という言葉が用いられていることである。即ち「正規の簿記の原則を構成するところの一般に認められた会計諸基準こそ、企業の所得決定の原則として基本をなすものである」（総論第一ノ一）又他の箇所では「正規の会計原則においては、費用及び収益の會計的認識のために、まず發生主義の基準が適用されるが、専ら發生主義のみによって純利益を確定するものではない」（総論第一ノ二）。更に（総論第一ノ三）では「正規の会計原則においては、一會計期間において實現した總収益から、同一期間に發生した總費用を控除することにより、毎期の純益を決定する」と。総論第一ノ一では、一般に認められた会計基準をふくむものとして正規の簿記の原則が考えられ、その二及び三では正規の会計原則の名の下で「費用及収益の會計的認識」がとかれ、また「毎期の純益」の確定若しくは決定がとかれている。それでは、ここでいう会計諸基準とは一体何かといえ、それは企業の所得決定に關するものであり、しかも所得の決定は當然に収益、費用の認識と配置をとまなうものであつてみればそのための諸基準とは正規の会計原則にほかならない。とすれば税法調整意見書に關するかぎり、正規の簿記の原則を構成するものとして、正規の会計原則が考

えられ、従つて正規の簿記の原則は当然に會計処理の原則をその中に含むことになる。こゝに第二の問題点をもつものといわねばならない。即ちそれは帳簿記入の形式のみならず、その実質的内容にも關係をもっているということである。したがつてこゝでは簿記は會計よりもひろく、會計は簿記のなかに包含されることになる。その当否は別として、まことにユニークなものというべきである」(註4)とせらる。

更に「商法と企業會計原則との調整に関する意見書」は會計帳簿についての規定についての勧告に關聯して、正規の簿記について次のようにいつている。「正規の簿記においては會計の帳簿は營業取引に関する歴史的記録(すなわち日記帳又は仕訳帳―伝票の綴を歴史的記録として整理し、日記帳又は仕訳帳に代用することを妨げない―)と勘定記録(すなわちの元帳)とから成る」(第一理由)としてゐる。それはあたかも正規の簿記は複式簿記を指す様な口吻がみられることである。正規の簿記と複式簿記との關係は、たしかに考察に値する重要な問題でなくてはならないと思われるが、企業會計原則の正規の簿記の原則にそのまゝ、複式簿記の原則をあてはめることは當を得ないことと思われる。こゝに第三の問題点があると思う。

このように正規の簿記の原則という名称が混乱して使用される原因は根本的には正規の簿記の原則という言葉の概念が明確でないことに基づくものであるが、元來「正規の簿記の原則」というドイツ流の表現を用いた所に問題がある。

然らば正規の簿記の原則とは如何なる意味内容をもつものであらうか。

(註1) ドイツの正規の簿記の諸原則に關する論文は伊藤正一教授の多くの論文にみる最後の参考文献参照

(註2) 伊藤教授稿「正規の簿記の諸原則」昭32、9月号「産業経理」

(註3) 佐藤孝一教授稿「正規の簿記の原則」昭32、10月号「産業経理」

(註4) 飯野助教稿「正規の簿記の原則とは何か」昭29、9月号「産業経理」

三、正規の簿記の原則とは何か

正規の簿記の原則とは何かということについて論者によっていろいろ論議されているが、その重なるものを述べると次の如くである。

(一) 正規の簿記の原則を広義に解釈する論者は、正規の簿記の原則は、当然記帳技術だけを問題とするのではなく、会計処理はもちろんのこと報告まで含まれるものとするのである。即ち簿記の機能を単に記帳技術の中にのみ求め、会計処理上の諸判断をそれから全く切り離して考えられ得るのであるうか、又それが一応可能であるとするも、簿記は記帳技術のみを問題とするという考えは、なお検討さるべき多くの余地を残すとし、前述の「税法調整意見書」の総論第一ノ一にも、正規の簿記の原則は一般に認められた会計基準を含むものと考えられるので、正規の簿記の原則は記帳技術だけを問題とするだけでなく、会計処理はもちろんのこと、報告まで含まれるやにも考えられるのである」と。(註一)

(二) これに反し狭義に解するものは正規の簿記の原則は記帳に関するものだけを名づけて、他のものを、このなかに混えない方が、より論理的であるとする論者がある。即ちこの論者は簿記の基本的職能は財産管理機能であるとし、現実には帳簿とくに総勘定元帳を記入するときには、現金をのぞいては多くの場合会計処理が入りこみ、そこでは会計処理を前提として記帳が行われることになる。そのかぎりでは「税法調整意見書」が正規の簿記の中に、正規の会計原則をふくめることは、一見みとめられ得るものである。また「商法調整意見書」はさきに掲げたように、勘定記録に従って財務諸表を作成することも正規の簿記の原則の一部であると考えているものようである。とすればこゝでは正規の簿記の原則は記帳、会計処理、財務諸表の作成すなわち報告のすべてに関係をもつてくることになる。よく会計行為を分けて記録、会計処理、報告の三つにすることがある。ところが「商法調整意見書」では、いわゆる正規

の簿記の原則というのは、これら会計行為の全体に関するものであってみれば、そこでは正規の簿記の原則即企業会計原則ということにもなりかねない。もしそうであるとすれば、このような意味での正規の簿記の原則を一般原則のなかに位置づけておくというのは、どんなものであろうか。」とし更に「税法調整意見書」では正規の簿記の原則は報告にまで適用されるか否かは明確ではないが、会計処理の原則をそのなかに含むことは明瞭である。現実の帳簿記入にあたって多くの場合、会計処理の判断が入りこむのは事実である。だがしかし記帳と会計処理とは元来概念的には全く別個の会計行為であり、またそれぞれがった任務をもっている。また会計行為のいま一つの報告もまた、これら二つのものとは、ちがった意味をもっている。このような意味からも記帳会計処理及報告のそれぞれについて、それぞれ別個の原則を想定し、そのうち記帳に関するものだけを正規の簿記の原則と名づけて、他のものを、このなかに混えない方がより論理的である。」とするのである。(註2)

此の如く広義に解するものは正規の簿記の原則は記録、会計処理、報告まで含むとするに對し、狭義に解するものは記帳のみに限定せんとするのである。かゝる理解の異なるのは根本的には簿記と会計との相關關係即ち簿記及会計はそれぞれ一應概念的には別個のものとして把握すべきか或は簿記は会計の中に包含さるべきものかの問題に帰因すると考えられる。

(三) 右の如き兩説に對して折衷的意見がある。即ちわが国の企業会計原則が判断処理の基準、報告公開の基準、記録計算の基準を包含するとなし、正規の簿記の原則は広義においてはこれらのすべての諸基準を含むようであるが、わが国の企業会計原則ではその文章から見て、これを記録計算上の基準に限定しているものと考えられるとする説がある。そして單式簿記たると複式簿記たるとを問わず次の内容を少くとも含むものを正規の簿記の原則としている。

(註3)

(1) 取引記録が客観的にして証明可能な証拠 (Objective, verifiable evidence) によって作成せられること。

(2) 記録計算が明瞭正確に行われ且つ順序、区分など体系的に整然と行われること。

(3) 取引記録の結果を綜合することによって、簿記の目的に従い、企業の財政状態及び経営成績或いは財産管理の状態などが明らかになること。

(四) 又この立場と類似するが、一切の取引を、もれなく記録することなどの記帳上の要件と共に、客観的証明可能な証拠の基準をその内容とするものを正規の簿記の原則とする論者がある。(註4) 即ち正規の簿記の原則は

(1) 一切の取引をもれなく記載すること

(2) 記載の金額は取引の金額でなければならないこと、従って任意に金額を二分したり、三分したり又他の取引と併合しないこと。

(3) 取引の順序の通りに記載の順序とすること。

(4) 取引の後可及的速かに記録すること。

(5) 同一種類の取引は同一処理をすること。

等の外に最も重要なことは、客観的な証明可能な証拠 (Objective, verifiable evidence) に基いて記帳することである。取引はすべてこの客観的証明可能な証拠に基いて記載しなければならないと、同時に取引はこの証拠の出来上るよう取引の遂行をしなければならない。」と

(四) 正規の簿記の原則を複式簿記の原則と同様に考えるか、または複式簿記を正規の簿記とすることが理論的であるとする論者がある。(註5、6)

これは前述の「商法と企業会計原則との調整の意見書」にも見られる所であるが、太田教授は其著「会计学」(一四

○頁)において正規の簿記は必ずしも複式簿記を意味するものではないが、複式簿記は最も理論的であり企業会計の要求に合致するので、これによることが便利であるとし、正規の簿記とは一定の法則によって記帳が行われ、しかもその記入の正否が自動的に検証され従って記録の正確性が信頼され得るものをいうのである。」と

又江村助教も正規の簿記の原則を複式簿記の原則と考えることは可能であり、また大きい効果を有する。たとえば法人税法では青色申告法人の簿記について複式簿記を採用すべきことを規定していることは、法人税法の目的から考えて妥当であるが、これを以て直ちに正規の簿記すなわち複式簿記と考える必要はないといわなければならない。

このように複式簿記を以て正規の簿記と看做す論者も、必ずしも複式簿記に限らず、他にも正規の簿記が存在することを是認しているがそれは何を指すのか、必ずしも明瞭でないのである。

要するにわれわれとしては、わが企業会計原則が正規の簿記の原則にて表わさんとしたところは、抽象的に会計の真实性を求める原則を一般原則の第一にかゝげ、これに次いでその具現化としての根拠即ち完全正確な会計帳簿の作成を要請したものと解するのである。即ち完全正確なる会計帳簿作成の原則と解するのである。その具体的内容は時代と共に変遷するものであり、当該企業の規模によっても自ら異なるものであり、単式簿記たると複式簿記たるとを問わないが、その適用に当りては、個人企業と法人企業にありては相違があるべきものと思うのである。

(註1) 佐藤教授稿「正規の簿記の原則」(昭32、10月号「産業経理」)

(註2) 飯野助教稿「正規の簿記の原則とは何か」(昭29、9月号「産業経理」)

(註3) 神戸大学編「会計学辞典」(五〇七頁)

(註4) 木村和三郎教授稿「一般原則の否定と肯定」(「企業会計」第六卷十一号)

(註5) 太田教授著「会计学」(一四〇頁)

(註6) 江村助教投稿「正規の簿記の原則」(昭29、9月号「産業経理」)

四、正規の簿記の原則の具体的内容とその適用

正規の簿記の原則の具体的内容を明示するものとして、昭和二十四年大蔵省令第百五号(青色申告に関する省令)があり、それは次の如く規定されている。即ち、その第二条に「…法人又は個人は…一切の取引について正規の簿記の原則に従い、整然且つ明瞭に記録し、その記録に基き決算を行わなければならない。」

但し省令附則第二項の規定によれば法人のうちで、宗教法人等の法人及び個人については、当分の間複式簿記以外の簿記の方法によることが認められているが、一般法人については複式簿記によらなければならないことになっている。(傍点筆者)

当分の間複式簿記以外の簿記の方法としては、経済安定本部の中小企業簿記要領に示されている記帳方法を含むものと解されている。

大蔵省令第百五号にはその要件として個人企業たると法人企業たるとを問わず青色申告書の提出の承認を受けようとするものは、必ず次の記載事項が帳簿に記入されねばならないことになっている。

青色申告書提出の承認を受けようとする企業の記帳事項

区 分	記 載 事 項	備 考
(一)現金の出納に関する事項	取引の年月日、事由、出納先及び金額並びに日々の残高	
(二)当座預金の預入及び引出に関する事項	預金の口座別に、取引の年月日、事由、支払先及び金額	
(三)手形（融通手形を除く）上の債権債務に関する事項	受取手形、支払手形別に取引の年月日、事由相手方及び金額	
(四)売掛金（未收加工料その他売掛金と同様の性質を有するものを含む）に関する事項	売上先その他取引の相手方別に取引の年月日、品名その他給付の内容、数量、単価及び金額	
(五)買掛金（未払加工料その他買掛金と同様の性質を有するものを含む）に関する事項	仕入先その他取引の相手方別に、取引の年月日、品名その他受けた給付の内容、数量、単価及び金額	
(六)(一)から(五)までに掲げるもの以外の債権債務に関する事項	貸付金、借入金、預け金、預り金、仮払金、仮受金、未収入金、未払金等に、それぞれ適当な名称を付して区分し、夫々その取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(七)有価証券（商品であるものを除く）に関する事項	取引の年月日、事由、相手方、銘柄、数量、単価及び金額	
(八)固定資産に関する事項	別表一又は別表三に掲げる固定資産については種類ごと、別表二に掲げる固定資産については事業ごとに且つ耐用年数の異なるものについて、その異なることに、夫々その取引の年月日、事由、相手方、数量及び金額	
(九)(一)乃至(八)及び(九)乃至(八)に掲げるもの以外の資産（商品、製品、消耗品、その他たな卸により整理するものを除く）に関する事項	取引の年月日、事由、相手方、数量及び、金額	

経営と経済

区 分	記 載 事 項	備 考
(イ) 売上（加工その他の役務の給付等売上と同様の性質を有するものを含む）に関する事項	取引の年月日、売上先、品名その他給付の内容、数量、単価及び金額、並びに日々の売上の総額、但し小売その他これに類するものを行なう法人の現金売上で本文の規定により難しいものについては、日々の現金売上の総額並びに売上先又は売上先を記載し難いものについてはこれに代えて取引回数に記載し、品名其他給付の内容、数量、単価又は金額のうち、その記載し難いものを省略することができる。	(1) 小売その他これに類するものを行なう法人の現金売上で上欄の規定により難しいものについては、所轄税務署長の承認を受けた場合は日々の現金売上の総額のみを記載することが出来る。 (2) 二以上の事業所を有する法人の売上で上欄本文の規定による売上総額を記載し難いものについては、一事業所ごとに、その事業所における売上総額を記載すれば足りる。
(ロ) (イ)に掲げるもの以外の収入に関する事項	受取利息、雑収入等に、それぞれ適当な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(ハ) 仕入に関する事項	取引の年月日、仕入先その他の相手方、品名その他給付の内容、数量、単価及び金額並びに日々の仕入総額	二以上の事業所を有する法人の仕入で上欄の規定による仕入総額を記載し難いものについては、一事業所毎に仕入総額を記載すれば足りる。
(ニ) (ロ)に掲げるもの以外の経費に関する事項	賃金、給料手当、法定福利費、厚生費、外計工賃、動力費、消耗品費、修繕費、減価償却費、地代家賃、保険料、旅費交通費、通信費、水道光熱料、手数料、倉敷料、荷造包装費、運搬費、広告宣伝費、公租公課、機密費、接待交際費、寄附金、利子割引料、雑費等夫々適当な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、支払先、事由、及び金額、但し少額の経費で本文の規定により難しいものについては、それぞれその日の合計額のみを記載することができる。	

この省令では正規の簿記とは単式簿記と複式簿記とを問わず、この記載事項を充足したもので、しかもそれが証明可能な証拠に基いて記入された以上、正規の簿記の原則に従ったものと解しているようである。そしてそれにより青色申告者として各種の恩典を附与しているのである。(註一)

青色申告制度は正確な所得の決定乃至課税の合理化に資するために生れたものであるけれども、簿記、会計も正確な所得の計算即ち純利益の算定ということはいうまでもない。そして中小企業簿記要領では正規の簿記と認める記帳法に個人企業と法人企業とを予め予想して、個人企業には日計表式、收支総括表式又は複式簿記の選択を認め法人企業は複式簿記を正規の簿記と規定していることは注目すべきことである。

商人が備え置くべき帳簿とそれに記帳すべき事項を規定している商法第三十二条では「商人は帳簿を備え、之に日毎の取引その他財産に影響を及ぼすべき一切の事項を整然且明瞭に記載することを要す。但し家事費用は一月毎に其の総額を記載するを以て足る」という条文は現行法の解釈として、いろいろ議論もありえようが、個人企業と法人企業との区別を無視している点において、極めて不充分、不明確なものであることが判明すると思う。

法人特に近代企業に於いて株式会社がパブリック・カンパニーとしての経済上の性格から常に期間損益とりわけ配当可能利益の算定をしなければならないことは当然である。又株主、債権者、従業員、税務当局等の利害関係人に対し、財政状態、経営成績を報告し、特に株主に対してはその計算書類の承認を得る必要があること勿論である。この場合損益の計算を行い、資本運用の具体的状態をあらわすために簿記が用いられるのである。このとき採用される簿記は損益計算と財産計算とが一個の計算機構として有機的に結合され、正確な財務計算と成果計算との可能な計算形態である複式簿記でなければならないことは、法人税法を俟たずとも明白なことと思う。

個人企業の場合厳密な期間計算若しくは期間損益計算を行うことは有意義であり又所得の決定等に必要であるけれ

ども、時としては特定期間を無視した損益計算を行うことは決して不可能なことではなく、便利なことさえある。更に株主等利害關係人が少いたため完全正確な会計記録でさえあれば必ずしも複式簿記でなくても差支えない。勘定形式により企業の財産及び資本を細大も、らさず二重記録を行うことにより記録計算の自動的自己検証作用をもたなくても差支えない。そこに中小企業簿記要領に示すが如き日計表式とか收支総括表式と呼ばれる記帳法が考察されたものと思う。

然し中小の個人企業が日計表式又は收支総括表式の簿記法を採用したとしても、決算するとき、その簿記法はやはり複式簿記の決算と同じ方法によっている。故にこの簿記法の採用された昭和二十五、六年頃の中小の個人企業はこの簿記法によれば青色申告の恩典が受けられると知りつゝも、記帳能力なきか、記帳者手不足のためか、この簿記法は普及しなかった(註2)

こゝで税務当局ではこの簿記法によらないで、もっと簡易な簿記法でも正規の簿記と看做す簡易簿記を採用した。即ちこの簿記法は現金出納帳、売掛帳、買掛帳、固定資産台帳、経費明細帳の五つの帳簿に前述の記載事項があれば正規の簿記として青色申告の恩典が受けられるようにした。(註3) これは完全帳簿というよりも正確性を要求したものと解せられる。

こゝに正規の簿記と称せられるものに変遷があることが認められる。正規の簿記と称するとき、税法からの立場よりしても企業会計の立場よりしても、法人企業特に株式会社に対しては複式簿記を以てし、個人企業に対しては、正規の簿記と認めるものは(複式簿記を採用しても勿論差支えないが)日計表式收支総括表式でも簡易簿記でもよいと考えざるを得ない。

(註1) 拙稿「青色申告制度の再吟味」(昭32、6月「経営と経済」)

正規の簿記の原則について

(註2) 右同

(註3) 税のしるべ(国税局編)

五、結 語

以上に於いてわれわれは正規の簿記の原則とは、一般原則の七原則の中の位置づけからして、完全正確なる会計帳簿作成の原則として理解したのである。そして具体的には株式会社のように一般法人にありては、正規の簿記として複式簿記を以てし、個人企業にありては複式簿記を採用しても勿論差支えなきも、その必要なきか、記帳能力なきものは日計表式でも、收支総括表式でも、簡易簿記でも一定の記帳要件をもつものならば、又それが証明可能なる証拠に基く限り正規の簿記と考えることを述べた。

正規の簿記の原則がその意味内容がいろいろに解せられるのは、前述せし如くドイツ流の正規の簿記の原則という文句をアメリカ流の会計原則の中に挿入したことに基因するのである。故に論者の中には正規の簿記の原則という文字は避け、むしろ「証取規則」の「取扱要領」の第五「規則第二條第一項に規定する財務諸表は一般に公正妥当と認められる会計処理に従ひ継続的に処理された正確な会計帳簿に基き作成されるべきものとする」の如き表現様式に委更する方が可とする意見もある。(註1)

会計原則が近き将来又改正が意図せられるときには、この一般原則の第二正規の簿記の原則という表現は何んとか考慮する必要があるものと思われる。

(註1) 佐藤教授稿「企業会計原則の一般原則」(昭29、9月号「産業経理」) 其の他の参考文献

伊藤正一教授稿「簿記の正規性」(昭28、12月号「税経通信」)

右同「正しい簿記をめぐる問題」(昭32、9月号「企業会計」)

同「正規の簿記の諸原則」(昭32、9月「産業経理」)

同「正規簿記の諸原則の一面」(「産業経理」一四卷第一号)

同「法令等における正規簿記の諸原則」(昭32、7月「産業経理」)

同「正規の簿記の具体的内容」(昭32、3月「産業経理」)

田中耕太郎博士著「貸借対照表の論理」(「法学協会雑誌」六〇卷)

木村和三郎教授稿「一般原則における否定と肯定」(「企業会計」第六卷第10号)

青木倫太郎教授稿「企業会計原則の一般原則について」(「産業経理」昭29、9月号)

佐藤教授著「現代会计学」

横浜市大編「会計事典」

簿記会計ハンドブック「同文館」「正規の簿記の原則」(一二九頁―一三二頁)